Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 34731 + 34843 du rôle
Inscrits les 19 juin et 8 juillet 2014

Audience publique du 25 juin 2015

Recours formés par
Monsieur .....,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

1. Vu la requête inscrite sous le numéro 34731 du rôle et déposée en date du 19 juin 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ....., demeurant à L-…., contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2014, inscrite sous le numéro C19018 du rôle, déclarant partiellement justifiée sa réclamation introduite le 18 septembre 2013 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2012, émis le 24 juillet 2013 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 6 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 28 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..... ;

2. Vu la requête inscrite sous le numéro 34843 du rôle et déposée en date du 8 juillet 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ....., préqualifié, contre la même décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2014 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 6 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 28 octobre 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ..... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Sandro Laruccia en ses plaidoiries à l'audience publique du 16 mars 2015.

Le 28 mai 2013, Monsieur ..... déposa sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2012.

Par courrier du 20 juin 2013, le bureau d'imposition Luxembourg 6, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », s'adressa à Monsieur ..... en ces termes :

« (…) *Par la présente*[,] *je vous informe que de l'instruction de votre dossier il ressort que le bureau d'imposition doit envisager de procéder aux modifications suivantes pour l'année d'imposition 2012 :*

- *Votre perte exonérée n'est pas acceptée par le bureau d'imposition Luxembourg 6 (motif : absence d'un but de lucre)*

En vertu du § 205 (3) de la loi générale des impôts (AO) vous êtes invité à présenter vos objections éventuelles concernant les postes susvisés pour le 15.07.2013 au plus tard.

Passé ce délai, il sera procédé à l'imposition envisagée. (…) ».

Par courrier du 28 juin 2013, Monsieur ..... adressa ses observations au bureau d'imposition.

Le 24 juillet 2013, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ..... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2012, lequel mentionne sous la rubrique « *Détail concernant l'imposition* » que « (…) *l'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : L'imposition tient compte des redressements qui vous ont été* [communiqués] *le 20.06.2013 en vertu du* [paragraphe] *205(3) de la loi générale des impôts (AO)* (…) ».

Par courrier du 15 septembre 2013, Monsieur ..... introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation contre ledit bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2012.

Par décision du 30 avril 2014, inscrite sous le numéro C19018 du rôle, le directeur déclara ladite réclamation partiellement fondée et, par réformation du bulletin d'impôt susvisé, ramena l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2012, y compris la contribution au fond pour l'emploi, à 5.728 euros. Cette décision est libellée comme suit :

« (…) *Vu la requête introduite le 18 septembre 2013 par le sieur ....., demeurant à L-...., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2012, émis le 24 juillet 2013 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), du 24 janvier 2014 ainsi que la réponse y relative du réclamant entrée le 11 février 2014 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir pris en considération la perte de location résultant de son immeuble sis en Allemagne ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant qu'en date du 23 mars 2010, le réclamant a acquis un immeuble de trois étages sis à ....., en Allemagne, pour y aménager quatre appartements de vacances ; qu'à ce sujet, il a déclaré pour l'année litigieuse un revenu net négatif exonéré provenant de la location de biens ;

Considérant que d'après les dispositions de l'article 98 L.I.R. est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu provenant de la location et de l'affermage de biens meubles ou immeubles ; que le revenu net provenant de la location de biens est constitué par l'excédent des recettes sur les frais d'obtention (article 103 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.)) ;

Considérant qu'aux termes de l'article 105, alinéa 1er L.I.R. sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver des recettes ; qu'en vertu de l'article 105, alinéa 2, numéro 1 L.I.R. constituent également des frais d'obtention les intérêts débiteurs dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10 L.I.R. ; qu'en vertu de l'article 105, alinéa 2. n° 3 L.I.R. l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106 L.I.R. rentre également parmi les frais d'obtention ;

Considérant que d'après les données fournies par le requérant, les recettes s'élèvent en 2012 au total à 20.377,50 euros et sont réparties aux différents appartements comme suit ;

Rez-de-chaussée	*.... euros*	*57 nuitées*
1er étage	*.... euros*	*71 nuitées*
2e étage	*....euros*	*53 nuitées*
3e étage	*.... euros*	*56 nuitées*

Considérant que les appartements litigieux sont situés dans une région touristique dont le développement n'avance que peu, de sorte à laisser présager une stagnation des recettes en relation avec l'immeuble litigieux ; que de plus ; la région n'étant pas exploitée touristiquement pendant la saison d'hiver, l'expectative de la réalisation de recettes fait régulièrement défaut pour une partie importante de l'année ;

qu'il s'ensuit de ce qui précède que l'immeuble n'est régulièrement source de revenus que pendant quelques mois de l'année et n'est susceptible de procurer aucun revenu au réclamant pendant les autres mois ; qu'ainsi les dépenses en relation avec les appartements de vacances ne constituent des frais d'obtention que pour la période où ils sont susceptibles de procurer régulièrement des recettes au réclamant ; que la présente décision arrête (§ 217 AO) cette période, compte tenu de la location effective de plus ou moins 60 jours et du même nombre de jours d'une potentielle location pendant les saisons propices, à un tiers de l'année

civile ; qu'en conséquence les frais d'obtention se rapportant à l'année entière sont à réduire au tiers de leur montant alors que le restant encourt la non-déduction en vertu de l'article 12 L.I.R. sans préjudice d'une éventuelle déduction en tant que dépenses spéciales (intérêts débiteurs) ;

Considérant que pour le surplus: l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2012 fait l'objet des annexes 1 et 2 qui constituent des parties intégrantes de la présente décision ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la dit partiellement fondée,

réformant,

ramène l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2012, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à .... euros,

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 19 juin 2014, inscrite sous le numéro 34731 du rôle, Monsieur ..... a introduit un recours contentieux à l'encontre de la décision directoriale, précitée, du 30 avril 2014.

Par une deuxième requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 juillet 2014, inscrite sous le numéro 34843 du rôle, Monsieur ..... a encore introduit un recours à l'encontre de la même décision directoriale du 30 avril 2014.

Le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours introduit sous le numéro 34843 du rôle pour « *identité d'objet et de cause* » par rapport au recours introduit sous le numéro 34731 du rôle. A titre subsidiaire, il demande la jonction de ces deux recours.

Par rapport à ce moyen d'irrecevabilité, le demandeur fait valoir, dans ses mémoires en réplique déposés respectivement dans les affaires inscrites sous les numéros 34731 et 34843 du rôle, que chacun des recours en question aurait été introduit endéans le délai de recours contentieux et que les droits de la défense de la partie étatique n'auraient pas été lésés.

Force est au tribunal de constater, à l'instar du délégué du gouvernement, que les recours inscrits sous les numéros 34731 et 34843 du rôle ont le même objet, en ce qu'ils visent chacun la décision directoriale, précitée, du 30 avril 2014.

Dans ce contexte, le tribunal est amené à retenir que l'introduction successive de deux recours ayant le même objet et concernant les mêmes parties n'entraîne pas *ipso facto*

l'irrecevabilité du recours introduit en second lieu, mais justifie une jonction des deux recours, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice.[1]

Le tribunal prononce dès lors la jonction des affaires inscrites sous les numéros 34731 et 34843 du rôle.

Lorsque, tel qu'en l'espèce, la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il y a partant lieu d'admettre que, dans le cadre de chacune de ses requêtes, le demandeur a entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision déférée et que le tribunal est compétent pour en connaître.

Ces recours sont, par ailleurs, recevables pour avoir été introduits dans les formes et délais de la loi.

A l'appui de ses recours, le demandeur explique que le 23 mars 2010, il aurait acheté un immeuble sis à ..... (Allemagne), …., dans lequel il aurait aménagé quatre appartements, qui seraient donnés en location à des touristes. Il précise qu'il aurait introduit une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2012 auprès du directeur, étant donné que le fait, pour le bureau d'imposition, de ne pas avoir tenu compte, aux termes dudit bulletin d'impôt, de sa perte exonérée en relation avec la location de ces appartements, au motif de l'absence d'un but de lucre, serait contraire aux articles 98, 103 à 106, 108 et 134 de la loi modifiée de l'impôt sur le revenu du 4 décembre 1967, ci-après désignée par « LIR ». Il conteste que la location de son immeuble sis en Allemagne ne poursuivrait pas un but de lucre, en donnant à considérer à cet égard que les loyers bruts se seraient élevés à …. euros en 2010, à …. euros en 2011 et à …. euros en 2012. Les recettes de l'année 2012 auraient été diminuées non seulement de l'amortissement annuel de …. euros et des intérêts débiteurs de …. euros, mais également de la tranche annuelle des frais de réparation des années 2010 et 2011, s'élevant à …. euros. Le demandeur soutient encore qu'il serait difficile de louer lesdits appartements de façon continue à des touristes pendant toute l'année, les conditions météorologiques ayant une grande influence sur les demandes de location, qui seraient particulièrement rares en hiver.

Par ailleurs, il conteste l'argumentation du directeur, selon laquelle les dépenses en relation avec les appartements donnés en location ne constitueraient des frais d'obtention qu'à raison d'un tiers de leur montant, au motif que, dans la mesure où lesdits appartements seraient situés dans une région touristique dont le développement n'avancerait que peu, ce qui laisserait présager une stagnation des recettes, et où ladite région ne serait pas touristiquement exploitée pendant la saison d'hiver, de sorte que l'expectative de la réalisation de recettes ferait régulièrement défaut pour une période importante de l'année, l'immeuble ne générerait des revenus réguliers que pendant quelques mois et ne serait pas susceptible de lui procurer un

---

[1] En ce sens : Trib. adm., 12 juin 2003, n° 15385 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 760 et les autres références y citées.

revenu pendant les autres mois. Il conteste ainsi que les dépenses susvisées ne constitueraient des frais d'obtention que pour la période pendant laquelle lesdits appartements seraient susceptibles de lui procurer régulièrement des recettes, cette période ayant été fixée par le directeur à un tiers de l'année civile.

Dans ce contexte, le demandeur soutient que l'immeuble serait « (…) *à disposition* (…) » pendant toute l'année, même si une occupation ininterrompue serait impossible, et affirme qu'il ne serait pas utilisé à des fins privées, le demandeur précisant à cet égard que trois appartements auraient été loués en décembre 2012, ce qui aurait engendré des recettes de 989 euros.

Monsieur ..... donne encore à considérer qu'il essayerait d'optimiser la location, surtout par le biais d'annonces sur internet. Ainsi, les recettes auraient augmenté en 2013 pour se situer à ….euros, les appartements ayant été loués pendant une période d'une durée de dix mois, entre mars et décembre 2013.

Il soutient que même si lesdits appartements sont difficiles à louer en hiver, l'immeuble devrait néanmoins être chauffé pendant cette période, les frais courants, notamment ceux relatif à l'approvisionnement en électricité et en eau, étant le plus élevés pendant les périodes de location. Le demandeur en déduit qu'une « (…) *déduction forfaitaire d'un tiers* (…) » ne reflèterait pas la situation réelle. Dans cet ordre d'idées, il soutient qu'une location fréquente entraînerait une usure plus forte et des travaux d'entretien et de rénovation plus importants, qui seraient généralement effectués hors saison. « (…) *Dans l'optique de l'administration* (…) », les dépenses afférentes ne seraient que partiellement déductibles, respectivement ne le seraient pas du tout. Dans ce contexte, le demandeur affirme encore ne pas pouvoir s'imaginer qu'un hôtelier, qui n'arriverait plus à louer ses chambres pendant l'année entière ou qui fermerait son établissement pendant quelques semaines hors-saison, se verrait réduire ses frais au *prorata*.

En se prévalant d'une note de bas de page figurant dans la décision déférée et aux termes de laquelle « (…) *La solution prônée peut paraître osée, mais avait déjà été proposée à l'époque par …. afin d'éviter la déduction itérée de pertes en présence de recettes limitées à certaines époques de l'année. En l'espèce, l'immeuble, situé en Allemagne échappera de plus à toute imposition luxembourgeoise de la plus-value, en cas de vente* (…) », le demandeur conclut à une violation du principe de l'égalité des contribuables devant la loi, étant donné que le directeur tenterait de traiter son cas d'imposition de façon dérogatoire au droit commun, au motif que l'immeuble donné en location serait situé en Allemagne.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en soutenant qu'il serait de jurisprudence constante que les intérêts débiteurs constitueraient des frais d'obtention en relation avec des revenus de location de biens seulement dans la mesure où ils se trouveraient en rapport économique direct avec les revenus et pour avoir été déboursés en vue d'acquérir des recettes. La perspective de voir accroître ses recettes devrait être raisonnable et les déductions des frais d'obtention y afférents ne pourraient en aucun cas jouer « (…) *dans leur entière plénitude sans appréciation concrète et sans considération des revenus engendrés pour la période d'exploitation visée* (…) ».

En l'espèce, les revenus locatifs générés pendant l'année d'imposition 2012 se seraient soldés à …. euros, correspondant à une période d'occupation totale des lieux loués de 237 jours pour les quatre appartements de Monsieur ....., soit approximativement 60 jours par

appartement. Le délégué du gouvernement en déduit qu' « (…) *on ne* [pourrait] *raisonnablement espérer une déduction de l'intégralité des frais déboursés si la perspective des revenus provenant de ces locations vacancières atteint en termes de nuitées louées, à peine, un tiers d'une année civile* (…) ».

Il en conclut que le directeur aurait fait une appréciation correcte de la loi fiscale en réduisant la déductibilité des frais d'obtention en question en les ramenant proportionnellement à un montant correspondant à la durée annuelle réelle de location de chaque appartement.

Dans ses mémoires en réplique déposés respectivement dans les affaires inscrites sous les numéros 34731et 34843 du rôle, le demandeur cite un extrait de la circulaire LIR n° 105/8 et 98/1 du 16 mars 2005, aux termes duquel « (…) *Le propriétaire d'un immeuble bâti réalise encore un revenu au sens de l'article 98 L.I.R. lorsque, en l'absence de recettes, il expose des dépenses faites directement en vue d'acquérir les recettes (art. 105(1) L.I.R.). Comme aucune disposition légale ne s'oppose à ce que les frais d'obtention puissent dépasser les recettes, le revenu net provenant de la location d'un bien peut être négatif.* (…) ».

Il explique encore qu'une personne de contact présente sur les lieux s'occuperait de la remise des clefs et des formalités lors de l'arrivée et du départ des touristes. Cette personne recevrait des paiements mensuels, pendant toute l'année, qui seraient plus élevés pendant la haute saison.

Par ailleurs, le demandeur reproche au directeur de s'être basé sur « (…) *365 jours au lieu de tenir compte des « ortsübliche Vermietungstage »* (…) ». Dans ce contexte, il soutient que le bureau d'imposition compétent en Allemagne aurait « (…) *accepté les pertes des années 2012 et antérieures* (…) », en expliquant à cet égard que l'administration fiscale allemande, en présence d'un immeuble affecté exclusivement à la location, accepterait en principe la déduction intégrale des frais afférents, sauf si le nombre de jours de location serait largement inférieur à la moyenne de la région en question, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce, les appartements en question ayant été loués en 2012 en moyenne pendant 63 jours, tandis que la moyenne usuelle de location de la région se situerait entre 50 et 55 jours.

Le tribunal entend, en premier lieu, préciser le cadre légal dans lequel se situe la décision déférée.

Il est constant en cause que le demandeur perçoit, outre des revenus provenant d'une occupation salariée au Luxembourg, des revenus provenant de la location de son immeuble sis en Allemagne.

Dans ce contexte, il y a lieu de rappeler qu'aux termes de l'article 2 (2) LIR, les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger.

Or, l'article 4 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproques en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée le 23 août 1958, ci-après désignée par « la Convention de double imposition », prévoit ce qui suit :

« *(1) Bezieht eine Person mit Wohnsitz in einem der Vertragstaaten Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich des Zubehörs), das in dem anderen Staate liegt, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte.*

(2) Absatz 1 gilt sowohl für die durch unmittelbare Verwaltung und Nutzung als auch für die durch Vermietung, Verpachtung oder eine andere Art der Nutzung des unbeweglichen Vermögens (einschließlich der land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebe) erzielten Einkünfte, insbesondere aus festen oder veränderlichen Vergütungen für die Ausbeutung von Bodenschätzen sowie für Einkünfte, die bei der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen erzielt werden. ».

Il s'ensuit que lorsqu'un résident de l'un des Etats contractant perçoit des revenus provenant de la location de biens immobiliers situés dans l'autre Etat contractant, le droit d'imposition afférent appartient à cet autre Etat contractant. Le demandeur étant un résident luxembourgeois et les appartements donnés en location étant situés en Allemagne, le droit d'imposition des revenus locatifs afférents appartient aux autorités fiscales allemandes.

Dans ce contexte, le tribunal est amené à relever que lorsqu'une convention internationale contre les doubles impositions accorde à un Etat contractant un droit exclusif d'imposition, tel que c'est le cas en l'espèce, l'autre Etat ne peut imposer le revenu en question, de sorte qu'en principe, la double imposition est évitée. Il s'agit du système d'exemption et, en règle générale, les Etats qui appliquent ce système se réservent une clause de progressivité selon laquelle les revenus exonérés sont cependant pris en considération pour fixer le taux d'impôt grevant les revenus non exemptés.

Une telle clause de progressivité est prévue par l'article 20 (4) de la convention de double imposition, aux termes duquel : « (…) *Ist das Großherzogtum Luxemburg der Wohnsitzstaat, so wird es die Einkünfte und Vermögensteile aus der Bemessungsgrundlage ausnehmen, für die nach den vorhergehenden Artikeln die Bundesrepublik Deutschland ein Besteuerungsrecht hat. Die Steuern für die Einkünfte oder Vermögensteile, die dem Großherzogtum Luxemburg zur Besteuerung überlassen sind, werden jedoch nach dem Satz erhoben, der dem Gesamteinkommen oder Gesamtvermögen der steuerpflichtigen Person entspricht.* (…) ».

La clause de progressivité est reprise en droit interne par l'article 134 (1) LIR, qui dispose que « *lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126* ».

Suivant cette disposition légale, il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Ainsi, dans le cadre de l'imposition, il y a lieu d'établir en premier lieu une imposition fictive, englobant les revenus étrangers exonérés. Ces revenus, positifs ou négatifs, sont à déterminer d'après les mêmes règles et principes que les revenus indigènes, conformément à la législation nationale, notamment en ce qui concerne

les déductions et abattements.[2] Le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive, est appliqué ensuite à la base d'imposition des seuls revenus non exonérés.[3]

En l'espèce, c'est la détermination des revenus négatifs du demandeur provenant de la location de son bien immeuble sis en Allemagne, dans le cadre de l'établissement de la base imposable fictive servant au calcul du taux d'impôt global appliqué à la base d'imposition des revenus non exonérés de Monsieur ....., qui est litigieuse.

Dans la mesure où les revenus exonérés visés par l'article 134 LIR sont déterminés d'après les mêmes règles et principes que les revenus indigènes, il y a lieu de se référer aux articles 98 (1) 1. LIR et 103 LIR, en vertu desquels, d'une part, est considéré comme revenu provenant de la location de biens, le revenu provenant de la location de biens immeubles et, d'autre part, le revenu net provenant de la location de biens est constitué par l'excédent des recettes sur les frais d'obtention.

La notion de frais d'obtention est définie par l'article 105 LIR, qui dispose que :

« *(1) Sont considérées comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes.*

(2) Constituent également des frais d'obtention:

1. (…) *les intérêts débiteurs, dans la mesure où il y a un rapport économique direct avec des revenus d'une des catégories mentionnées sub 4 à 8 de l'article 10.*

(…)

3. l'amortissement pour usure ou pour diminution de substance visé à l'article 106;

(…) ».

Il se dégage de cette disposition légale que les dépenses, pour pouvoir être prises en compte à titre de frais d'obtention, doivent avoir été faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes et doivent partant être en relation économique avec les revenus auxquels elles se rapportent.[4]

Force est au tribunal de constater qu'il n'est pas contesté en l'espèce que, dans leur principe, les dépenses que le demandeur a fait valoir à titre de frais d'obtention dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année d'imposition 2012 – à savoir les intérêts débiteurs liés à l'emprunt ayant servi à l'acquisition de l'immeuble sis en Allemagne, l'amortissement pour usure ou diminution de substance, tel que visé par l'article 105 (2), point 3. LIR, des frais d'entretien et de réparation, des frais d'électricité, de chauffage et des taxes liées à l'immeuble, ainsi que des frais divers y relatifs – sont en relation économique avec ses revenus provenant de la location de son bien immobilier sis en Allemagne, de sorte qu'elles tombent *a priori* dans le champ d'application de l'article 105 LIR, la détermination du montant exact des dépenses pouvant être qualifiées de frais d'obtention demeurant cependant litigieuse. En effet, aux termes de la décision déférée, ces dépenses ne

[2] Trib. adm., 27 mars 2006, n° 20071 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 868.
[3] Projet de loi n° 4855, commentaire des articles, ad article 1er, °32.
[4] Cour adm., 15 novembre 2012, n° 30538C et 30539C du rôle, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 197.

constitueraient des frais d'obtention, au sens de l'article 105 LIR, qu'à raison d'un tiers de leur montant, au motif que, dans la mesure où les appartements donnés en location seraient situés dans une région peu fréquentée par les touristes, de sorte à générer peu de revenus, en particulier, pendant la période hivernale, l'expectative de la réalisation de recettes ferait régulièrement défaut pour une période importante de l'année. Il s'ensuit que, selon la décision déférée, les dépenses en relation avec les appartements donnés en location ne constitueraient des frais d'obtention que pour la période pendant laquelle ils seraient susceptibles de procurer régulièrement des recettes au demandeur, cette période ayant été fixée par le directeur à un tiers de l'année civile.

Or, le tribunal est amené à relever, d'une part, que la partie étatique est restée en défaut d'indiquer la base légale l'ayant amenée à réduire les frais d'obtention en fonction de la durée annuelle de location réelle et effective des appartements susmentionnés et, d'autre part, que l'ensemble des dépenses litigieuses ont été réellement exposées par Monsieur ..... dans l'unique but d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes effectivement générées par son immeuble sis en Allemagne, qui est exclusivement affecté à la location, étant précisé que ces recettes se sont élevées à … euros en 2012. Dès lors, les dépenses dont le montant n'est repris qu'à hauteur d'un tiers dans l'annexe 1 de la décision déférée sont néanmoins en relation économique directe avec les revenus de Monsieur ..... provenant de la location dudit immeuble au titre de l'année d'imposition concernée, de sorte qu'elles constituent, pour l'intégralité de leur montant, des frais d'obtention au sens de l'article 105 LIR, étant précisé que le seul fait que l'immeuble en question n'a pas généré des recettes pendant une période de l'année d'imposition en question, en l'occurrence du 1er janvier au 31 mars 2012, tel que cela ressort du dossier fiscal, respectivement la circonstance selon laquelle, en moyenne, chaque appartement, n'a été donné en location que pendant 60 jours en 2012, ne sont pas de nature à remettre en cause la relation économique qui existe entre les dépenses en question et les revenus susvisés.

Il s'ensuit que c'est à tort que, dans le cadre de l'établissement de la base imposable fictive servant au calcul du taux d'impôt global appliqué à la base d'imposition des revenus non exonérés de Monsieur ....., conformément à l'article 134 LIR, le directeur n'a tenu compte des frais d'obtention déclarés par le demandeur en relation avec ses revenus provenant de la location de son immeuble sis à ..... (Allemagne), …. qu'à raison d'un tiers de leur montant, de sorte que la décision déférée encourt la réformation en ce sens qu'il y a lieu de tenir compte desdits frais d'obtention pour l'intégralité de leur montant déclaré, sans qu'il n'y ait lieu de prendre position sur les autres moyens présentés à l'appui des recours en réformation sous examen, cette analyse devenant surabondante.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

joint les deux affaires inscrites sous les numéros 34731 et 34843 du rôle ;

reçoit en la forme les recours en réformation introduits à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 avril 2014, inscrite sous le numéro C19018 du rôle ;

au fond, les déclare justifiés, partant, par réformation de la décision directoriale du 30 avril 2014, dit que dans le cadre de la détermination de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2012, il y a lieu de tenir compte, pour l'intégralité de leur montant, des frais d'obtention déclarés par le demandeur en relation avec ses revenus provenant de son immeuble sis à à D-....., …., tels que visés dans l'annexe 1 de la décision directoriale du 30 avril 2014, sous les rubriques « *frais courants* », « *amortissement* » et « *intérêts débiteurs* » ;

renvoie le dossier en prosécution de cause devant le directeur de l'administration des Contributions directes ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique 25 juin 2015 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 25.6.2015
Le greffier du tribunal administratif